

Audience publique du 25 octobre 2012

Recours formé par
Madame,
contre une décision du directeur de l'administration des Contributions directes
en matière d'impôt sur le revenu

JUGEMENT

Vu la requête inscrite sous le numéro 28980 du rôle et déposée le 25 août 2011 au greffe du tribunal administratif par Madame demeurant à ..., tendant à la réformation d'une décision du directeur de l'administration des Contributions directes du 8 juillet 2011 ayant rejeté comme non fondée sa réclamation dirigée contre une décision de refus d'une imposition par voie d'assiette pour l'année 2009, émise le 28 janvier 2011 ;

Vu le mémoire en réponse du délégué du gouvernement déposé au greffe du tribunal administratif le 28 octobre 2011 ;

Vu les pièces versées en cause et notamment la décision entreprise ;

Entendu le juge-rapporteur en son rapport, ainsi que Madame en ses explications et Madame le délégué du gouvernement Caroline Pfeffer en sa plaidoirie.

A la suite du dépôt en date du 28 janvier 2011 de sa déclaration pour l'impôt sur le revenu de l'année 2009, Madame se vit adresser par le contrôleur adjoint du bureau d'imposition de Capellen une lettre datée du même jour l'informant que sa déclaration fiscale ne pouvait plus être prise en considération en raison de son introduction tardive, par application du paragraphe 153 de la loi générale des impôts du 22 mai 1931, appelée « Abgabenordnung », en abrégé « AO ».

Contre cette décision, Madame introduisit, en date du 15 février 2011, une réclamation auprès du directeur de l'administration des Contributions directes, ci-après désigné par « le directeur ».

Cette demande fut rejetée comme non fondée par le directeur, par une décision du 8 juillet 2011, référencée sous le numéro C 16513 du rôle, qui est libellée comme suit :

«Vu la requête introduite le 21 février 2011 par la dame, demeurant à ..., pour réclamer contre la décision de refus d'une imposition par voie d'assiette pour l'année 2009, émise le 28 janvier 2011;

Vu le dossier fiscal ;

Vu les §§ 228, 235 n° 5 et 301 de la loi générale des impôts (AO);

Considérant que la réclamation a été introduite par qui de droit (§ 238 AO), dans les forme (§ 249 AO) et délai (§ 245 AO) de la loi, qu'elle est partant recevable ;

Considérant que la réclamante fait grief au bureau d'imposition de ne pas avoir procédé à l'imposition par voie d'assiette au motif d'une remise tardive de la déclaration;

Considérant qu'en vertu du § 243 AO, une réclamation régulièrement introduite déclenche d'office un réexamen intégral de la cause, sans égard aux conclusions et moyens du requérant, la loi d'impôt étant d'ordre public (décision dir. du 9.9.1991 n° C 7640 du rôle);

qu'à cet égard le contrôle de la légalité externe de l'acte doit précéder celui du bien-fondé (décision dir. du 21.5.1993 n° C 7444 du rôle);

qu'en l'espèce la forme suivie par le bureau d'imposition ne prête pas à critique;

Considérant que la réclamante a introduit une déclaration pour l'impôt sur le revenu de l'année 2009 en date du 28 janvier 2011 afin de faire valoir, entre autres, une perte de location engendrant une restitution de retenue sur traitements et salaires;

Considérant que lorsque le revenu imposable se compose, comme en l'espèce, en tout ou en partie de revenus passibles d'une retenue d'impôt sur les traitements et salaires, il y a lieu, en vertu de l'article 153 alinéa 1^{er} de la loi concernant l'impôt sur le revenu (L.I.R.), à imposition par voie d'assiette dans cinq différentes hypothèses, dont quatre hypothèses de dépassement de limites de revenu et une hypothèse particulière d'imposition collective;

qu'en l'espèce, il n'a même pas été allégué qu'une de ces limites légales aurait été dépassée;

qu'il en est de même des hypothèses d'imposition par voie d'assiette visées aux alinéas 2 et 3 de l'article 153 L.I.R.;

Considérant qu'aux termes de l'alinéa 4 de l'article 153 L.I.R., sans préjudice des dispositions qui précèdent, le contribuable qui n'est pas soumis à l'imposition par voie d'assiette au sens des alinéas 1^{er} à 3 du même article peut y être soumis, sur demande, en vue de la prise en considération des revenus nets visés à l'article 146, alinéa 1^{er}, numéros 1 et 3 et alinéa 2 L.I.R. ou à l'article 152 L.I.R., ou de pertes provenant d'une catégorie de revenus autre que celles ayant subi la retenue à la source;

Considérant qu'il peut valablement être conclu qu'une telle demande au sens de l'alinéa 4 de l'article 153 L.I.R. tend essentiellement à l'admission au régime de l'imposition par voie d'assiette ce qui se dégage, d'une part, du libellé des articles 145 alinéa 1^{er} et 153 alinéa 4 L.I.R. (« ...admis à l'imposition par voie d'assiette ... », « ... le contribuable qui n'est pas soumis à l'imposition par voie d'assiette ... y est soumis, sur demande ... ») et, d'autre part, de l'article 154 alinéa 7 L.I.R. consacrant au profit du contribuable soumis à l'imposition par voie d'assiette un droit légal à un remboursement d'office d'un éventuel trop-payé d'impôt (Cour administrative du 1^{er} février 2011, n° 27045C du rôle);

Considérant que les contribuables qui ne sont pas admis à l'imposition par voie d'assiette tombent sous l'application de l'article 145 L.I.R. en ce qui concerne la

régularisation des retenues d'impôt sur les traitements, salaires ou pensions et peuvent bénéficier, le cas échéant, d'une régularisation des retenues par voie de décompte annuel;

Considérant que l'article 17 du règlement grand-ducal du 9 mars 1992 portant exécution de l'article 145 L.I.R. prévoit que lorsque le décompte n'a lieu que sur demande, celle-ci est à déposer au plus tard le 31 décembre de l'année qui suit celle pour laquelle le décompte est à accorder ; qu'après ce délai les retenues opérées sur les traitements, salaires ou pensions acquièrent un caractère définitif (Cour administrative du 1^{er} février 2011, n° 27045C du rôle);

Considérant que le fait d'admettre qu'un contribuable soumis au régime de la régularisation des retenues sur traitements et salaires puisse, par le biais d'une demande de soumission à une imposition par voie d'assiette soumise après l'écoulement du délai instauré par l'article 17 alinéa 2 du règlement grand-ducal prévisé du 9 mars 1992, provoquer l'ouverture d'une procédure d'imposition par voie d'assiette comportant la détermination de l'impôt annuel par un bulletin d'impôt et un remboursement d'office d'un éventuel trop-perçu d'impôt, i.e. de retenues sur traitements et salaires, aurait pour effet de remettre en cause ce caractère définitif des retenues opérées et serait partant contraire à la finalité de l'article 17 alinéa 2 du règlement grand-ducal du 9 mars 1992, ensemble le § 86 AO (Cour administrative du 1^{er} février 2011, n° 27045C du rôle);

Considérant qu'il y a partant lieu de conclure que si l'article 153 alinéa 4 L.I.R., ne prévoit pas lui-même un délai spécifique pour l'introduction d'une demande de soumission à l'imposition par voie d'assiette, le délai d'un an après écoulement de l'année d'imposition concernée découle nécessairement des dispositions de l'article 17 du règlement grand-ducal prévisé du 9 mars 1992 (Cour administrative du 1^{er} février 2011, n° 27045C du rôle);

Considérant que les dispositions du § 86 AO sont applicables en cas de dépassement du délai précité, au cas où des circonstances seraient susceptibles de justifier un relevé de forclusion;

Considérant qu'en l'espèce la réclamante a soumis sa déclaration d'impôt pour l'année 2009, véhiculant sa demande d'admission à l'imposition par voie d'assiette, en date du 28 janvier 2011, donc après l'écoulement du délai précité, lequel a expiré le 31 décembre 2010 pour l'année d'imposition 2009;

Considérant que l'instruction a révélé que la réclamante a « présenté au [cours] de l'année 2010 un burn-out et syndrome dépressif » suivant certificat médical du 10 février 2011, date à laquelle le traitement aurait toujours été en cours; que si, en principe, la maladie grave du contribuable est susceptible de constituer un empêchement au sens du § 86 AO, aussi longtemps qu'elle rend incapable le contribuable de vaquer à ses affaires et obligations, il n'en reste pas moins qu'en l'espèce le certificat médical est de nature générale et ne permet pas de constater à partir de quel moment la réclamante n'a plus été empêchée de déposer sa déclaration d'impôt, d'autant plus qu'il n'a même pas été allégué en cause qu'au cours des dernières semaines de l'année 2010 la réclamante aurait bénéficié d'un congé de maladie ;

Considérant encore que la déclaration déposée contient la demande conjointe de la réclamante et du sieur ..., liés par un partenariat depuis le 30 avril 2008 et partageant un même domicile pour toute l'année litigieuse, d'être imposés collectivement pour l'année 2010 ; qu'il aurait dès lors appartenu au partenaire de la réclamante de prendre les précautions nécessaires et de pourvoir au besoin au remplacement de la réclamante pour la confection et

le dépôt de la déclaration d'impôt en temps utile (voir déjà en ce sens Conseil d'Etat du 11 octobre 1967, n°6028 du rôle);

Considérant qu'il découle de ce qui précède qu'il n'y a pas lieu de relever la forclusion;

PAR CES MOTIFS

reçoit la réclamation en la forme,

la rejette comme non fondée (...) ».

Par requête déposée au greffe du tribunal administratif le 25 août 2011, Madame ... a fait introduire un recours contentieux dirigé contre la décision directoriale précitée du 8 juillet 2011.

La requête introductive d'instance ne spécifiant pas si le recours tend à la réformation ou à l'annulation de la décision déferée, il y a lieu d'admettre, d'après les données de l'espèce, que la demanderesse a entendu introduire le recours admis par la loi.

Conformément aux dispositions combinées du paragraphe 228 AO, auquel renvoie le paragraphe 235 (5) AO mentionnant les décisions concernant des demandes de restitution d'impôts (« *Bescheide über Erstattungsansprüche aus Rechtsgründen* »), et de l'article 8 (3) 1. de la loi modifiée du 7 novembre 1996 portant organisation des juridictions de l'ordre administratif, le tribunal est compétent pour statuer comme juge du fond sur le recours dirigé par un contribuable contre une décision du directeur ayant statué sur les mérites d'une réclamation de sa part concernant une demande de restitution d'impôts.

Le tribunal est partant compétent pour connaître d'un recours en réformation dirigé contre la décision directoriale précitée du 8 juillet 2011, lequel recours est encore recevable pour avoir été introduit dans les formes et délai de la loi.

La demanderesse expose les raisons l'ayant conduite au dépôt tardif de sa déclaration fiscale. Elle soutient en substance que la décision du bureau d'imposition Capellen et celle du directeur reposeraient sur une lecture erronée du paragraphe 153 AO. Elle fait valoir que malgré le dépôt tardif, elle aurait encore droit au remboursement d'impôt.

Le délégué du gouvernement rétorque que la demanderesse aurait soumis sa déclaration d'impôt sur le revenu de l'année 2009, véhiculant sa demande d'admission à l'imposition par voie d'assiette, en date du 28 janvier 2011, à savoir après l'écoulement du délai de forclusion prévu par l'article 17 (2) du règlement grand-ducal du 9 mars 1992 portant exécution de l'article 145 de la loi modifiée du 4 décembre 1967 concernant l'impôt sur le revenu (L.I.R.). Or, un relevé de forclusion pourrait être sollicité en cas d'empêchement conformément au § 86 AO. En l'espèce, la demanderesse resterait cependant en défaut de rapporter la preuve d'un tel empêchement. En effet, quand bien même elle fait état d'un certificat médical du 10 février 2011 attestant un « *burn-out* » au cours de l'année 2010 et un « *syndrome dépressif toujours en cours de traitement actuellement* », elle n'établirait pas que cet état l'aurait empêchée de déposer sa déclaration fiscale pour l'année 2009 en temps utile. Par ailleurs, la demanderesse vivant en partenariat, il aurait appartenu à son partenaire de procéder au dépôt de ladite déclaration en lieu et place de la demanderesse. Il conclut que ce serait à juste titre que le directeur n'aurait pas fait droit à la demande de relevé de forclusion et aurait rejeté la réclamation.

Il est constant en cause que le 21 février 2011, la demanderesse a introduit auprès du directeur une déclaration pour l'impôt sur le revenu de l'année 2009 pour demander une imposition par voie d'assiette en vue de la prise en considération d'une perte de location engendrant une restitution de retenue sur traitements et salaires.

La demanderesse ne conteste pas non plus l'affirmation du directeur selon laquelle elle n'est pas soumise à l'imposition par voie d'assiette, dans la mesure où elle ne tombe sous aucune des hypothèses visées aux alinéas 1 à 3 de l'article 153 L.I.R.

Aux termes de l'article 153 (4) L.I.R., le contribuable qui n'est pas soumis à l'imposition par voie d'assiette y est soumis, sur demande, en vue de la prise en considération de pertes provenant d'une catégorie de revenus autres que celles ayant subi la retenue à la source. Il obtiendra ainsi le remboursement d'une partie de l'impôt payé par la voie de la retenue à la source sur les salaires qui dépasse la cote d'impôt sur le revenu calculée en fonction du revenu imposable qui est inférieur au traitement en raison de la compensation des pertes avec des revenus positifs.

C'est dès lors à bon droit que le directeur a considéré que la demande de Madame ... constitue une demande en restitution d'impôts, telle que visée à l'article 153 (4) L.I.R.

Or, aux termes du paragraphe 153 AO : *« Wo außer den Fällen der §§ 151 und 152 Erstattungsansprüche aus Rechtsgründen zugelassen sind, erlöschen sie, falls nicht anderes bestimmt ist, wenn sie nicht bis zum Schluss des Jahres geltend gemacht werden, das auf das Jahr folgt, in dem die Ereignisse, die den Anspruch begründen, eingetreten sind »*.

Il résulte encore du paragraphe 3 de la loi d'adaptation (« StAnpG ») prévoyant que *« die Steuerschuld entsteht, sobald der Tatbestand verwirklicht ist, an den das Gesetz die Steuer knüpft »*, que le bulletin d'impôt ne crée pas la dette d'impôt mais ne fait que la fixer à travers la cote d'impôt qu'il détermine.

En l'espèce, les faits qui donnent lieu au droit à restitution du trop-payé d'impôts sont la survenance de la perte de location en 2009. Il s'ensuit que, conformément au paragraphe 153 AO précité, le délai pour introduire la demande en restitution d'impôts a expiré le 31 décembre 2010.

Or, il ressort des éléments non contestés du dossier fiscal que la déclaration d'impôt valant demande en restitution d'impôts est entrée auprès du bureau d'imposition Capellen en date du 28 janvier 2011, partant après l'expiration du délai prévu pour formuler la demande en restitution d'impôts.

Alors que le paragraphe 86 A.O. qui dispose que *« Nachsicht wegen Versäumung einer Rechtsmittelfrist kann beantragen, wer ohne sein Verschulden verhindert war, die Frist einzuhalten. Das Verschulden des gesetzlichen Vertreters oder eines Bevollmächtigten steht dem eigenen Verschulden gleich »* permet à l'instance de recours de relever de la déchéance encourue le contribuable qui a été empêché sans sa faute d'interjeter la réclamation dans le délai légal, il reste que le contribuable doit solliciter cette mesure d'indulgence¹ et, par conséquent, rapporter la preuve d'un tel empêchement

¹ Trib. adm. 23 février 1999, n° 10872 du rôle, Pas. adm. 2011, V° Impôts n° 566

Or, en l'espèce, il s'avère, comme le relève à juste titre le délégué du gouvernement, que la demanderesse a omis de rapporter la preuve d'un tel empêchement.

C'est dès lors à bon droit que le directeur a rejeté la réclamation de la demanderesse comme non fondée.

Il suit de l'ensemble des considérations qui précèdent que le recours est à rejeter pour manquer de fondement.

Par ces motifs,

le tribunal administratif, deuxième chambre, statuant à l'égard de toutes les parties ;

reçoit le recours en réformation en la forme ;

au fond, le déclare non justifié, partant en déboute ;

condamne la demanderesse aux frais.

Ainsi jugé par :

Carlo Schockweiler, premier vice-président,
Anne Gosset, juge,
Paul Nourissier, juge,

et lu à l'audience publique du 25 octobre 2012 par le premier vice-président, en présence du greffier assumé Sabrina Knebler.

s. Sabrina Knebler

s. Carlo Schockweiler

Reproduction certifiée conforme à l'original

Luxembourg, le 25 octobre 2012

Le Greffier assumé du Tribunal administratif